

# 企業會計準則公報第十號草案

## 收入

### 徵 求 意 見 函

(有意見者請於 104 年 8 月 25 日前，將意見以電子郵件方式寄至 [teas@ardf.org.tw](mailto:teas@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 企 業 會 計 準 則 委 員 會

# 收入

## 壹、前 言

第 一 條 本公報係訂定下列交易及事項所產生收入之會計處理準則：

1. 商品之銷售。
2. 勞務之提供。
3. 承包商承攬之建造合約。
4. 將資產供他人使用所產生之利息、股利及權利金。

第 二 條 本公報不適用下列交易及事項所產生之收入：

1. 租賃協議（見企業會計準則公報第二十號「租賃」）。
2. 按權益法處理之投資所產生之股利及其他收益（見企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」）。
3. 金融資產及金融負債之公允價值變動或其處分（見企業會計準則公報第十五號「金融工具」）。
4. 與農業活動有關之生物資產之原始認列及公允價值變動（見企業會計準則公報第十七號「生物資產」）。
5. 農產品之原始認列（見企業會計準則公報第十七號「生物資產」）。

## 貳、定 義

第 三 條 本公報用語定義如下：

1. **收入**：係指因企業之正常活動所產生，而導致權益增加之當期經濟效益流入總額，但不包含權益參與者之投入所產生之權益增加。
2. **建造合約**：係指為建造一項資產，或一組在設計、技術、功能、最終目的或用途等方面密切相關或相互依存之資產而特別議定之合約。
3. **合約收入**：係指合約中同意之原始收入金額，以及因合約工作之變更、求償及獎勵等所產生能可靠衡量之收入金額。
4. **合約成本**：係指直接與特定合約有關之成本、一般可歸屬於合約活動且能分離至該合約之成本，以及根據合約條款可特別向客戶收取之其他成本。

## 參、會計準則

### 收入之認列與衡量

第 四 條 收入應僅於與交易有關之經濟效益很有可能流入企業，且該效益能可靠衡量時認列。

第五條 收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。已收或應收對價之公允價值，應考量企業允諾之商業折扣及數量折扣後之金額。

第六條 在某些情況下，直到收取對價或排除不確定性前，與交易有關之經濟效益流入或許並非很有可能。例如，外國政府機關對於國外銷售之對價是否准予匯出可能不確定，則於該不確定性排除時，始應認列收入。

已包含於收入之金額其收現性發生不確定性時，則無法收現之金額或不再很有可能回收之金額，應認列為費用，而非作為原始認列收入金額之調整。

第七條 收入僅包括屬於企業為本身利益已收及應收之經濟效益流入總額，企業代他人所收取之款項，非屬收入；於代理關係中，代理理人收取之款項亦非屬收入，佣金方為收入。

第八條 判斷企業係作為主理人或代理人時，需要對所有攸關事實及情況之判斷及考量。當企業承擔與銷售商品或提供勞務有關之重大風險與報酬時，即為主理人。企業作為主理人時所顯現之特性包括：

- 1.對提供商品或勞務予客戶或完成訂單負有主要責任，例如，對客戶是否接受所訂購或購買之商品或勞務負有責任。
- 2.於客戶下訂單之前或之後（於運送途中或退貨時）承擔存貨風險。
- 3.有直接或間接訂定價格之自由，例如，藉由提供額外之商品或勞務之方式。
- 4.對客戶應收之金額，承擔客戶之信用風險。

當企業未承擔與銷售商品或提供勞務有關之重大風險與報酬時，即為代理人。企業作為代理人時所顯現之特性為，企業賺得之金額係事先決定，即每筆交易賺取固定金額或為向客戶收取金額之一定百分比。

### 延遲付款

第九條 當現金或約當現金流入之時間遞延，且交易安排實質上構成融資交易時，例如，企業銷售商品時可能提供買方低於市場利率之條件，則對價之公允價值為未來現金流量以設算利率計算之折現值。設算利率係由下列較明確客觀者決定：

- 1.與企業之信用評等相當者所發行類似金融工具之通行利率。
- 2.將應收款之名目金額折現至商品或勞務現時現銷價格之折現率。

對價之公允價值與名目金額間之差額，應按有效利息法認列為利息收入。

### 商品或勞務之交換

第十條 下列情形之商品或勞務交換不得認列收入：

- 1.性質及價值相似之商品或勞務的交換。
- 2.缺乏商業實質之不同種類商品或勞務的交換。

第十一條 若商品或勞務係與不同種類之商品或勞務交換，且具有商業實質，則此交換視為產生收入之交易，應按下列方式衡量收入：

- 1.以換入商品或勞務之公允價值，調整所有移轉之現金或約當現金後之金額衡

- 量。
- 2.若換入商品或勞務之公允價值無法可靠衡量，則以換出商品或勞務之公允價值，調整所有移轉之現金或約當現金後之金額衡量。
  - 3.若換入與換出商品或勞務之公允價值均無法可靠衡量，則以換出商品或勞務之帳面金額，調整所有移轉之現金或約當現金後之金額衡量。

## 交易之辨認

第十二條 本公報之收入認列條件，通常係適用於個別交易，但若個別交易包含數個可辨認項目或數個交易間有關聯時，應以每一可辨認項目之相對公允價值為基礎，將交易價格按比例分攤至每一可辨認項目。例如，商品銷售正常保固以外之售後服務，若該售後服務係可單獨銷售，則交易價格應分攤至售後服務，並遞延於服務履行期間認列收入。

若兩個或多個交易互有連結，以至於不將此一系列交易視為整體，則不能瞭解其商業影響時，認列條件應適用於此一系列交易，例如，銷售商品，同時簽訂日後再買回商品之協議，此時應將銷售與買回二項交易合併考量，不得於銷售商品時認列銷貨收入。

## 商品之銷售

第十三條 銷售商品應於符合下列所有條件時認列收入：

- 1.已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方。
- 2.對於已經出售之商品既不持續參與管理，亦未維持有效控制。
- 3.收入金額能可靠衡量。
- 4.與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
- 5.與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。

第十四條 評估企業何時將所有權之重大風險及報酬移轉予買方時，須檢視交易之實質情況。於大多數之情況，所有權之風險及報酬之移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方佔有，係同時發生。大多數之零售銷貨即為此種情況。於其他情況下，所有權之風險及報酬之移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方佔有，係於不同時點發生。

第十五條 企業若保留所有權之重大風險，則此交易不得認列收入。例如：

- 1.企業對商品或勞務之瑕疵，承擔正常保固條款外之義務。
- 2.特定銷售之收入，須俟買方將該商品再出售時方能收款。
- 3.商品已運送尚待安裝，而該安裝係合約之重要部分。
- 4.買方有依銷售合約中所載之原因或不需任何原因而取消購買之權利，且企業無法確定退貨之機率。

第十六條 企業若僅保留所有權之非重大風險，則此交易為銷售並應認列收入。例如，分期付款銷貨已移轉商品所有權之重大風險及報酬，但僅為確保債權之收現而保

有商品之所有權時，應認列銷貨收入；又如附有不滿意可退款之銷售交易，若能可靠估計未來退款金額時，則收入應於銷售時認列，並同時認列估計退貨之負債準備。

第十七條 同一交易之收入與相關費用應同時認列，此即通稱之收入與費用配合。認列收入之條件皆已滿足時，費用通常能可靠衡量。惟費用若無法可靠衡量時，則不能認列收入；此時銷售商品所收取之對價均應認列為負債。

## 勞務之提供

第十八條 若提供勞務之交易結果能可靠估計時，應按報導期間結束日交易之完成程度（通常稱為完工百分比法）認列收入。交易結果能可靠估計，必須符合下列所有條件：

1. 收入金額能可靠衡量。
2. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
3. 報導期間結束日完成合約尚須發生之成本及合約完成程度皆能可靠估計。
4. 歸屬於合約之成本能明確辨認及可靠衡量。

第十九條 完工百分比法係用於認列提供勞務所產生之收入。隨著合約之進展，企業應檢討並於必要時修正對勞務交易之收入及成本之估計。

第二十條 企業於決定交易之完成程度時，應採用最能可靠衡量已完成程度之方法，例如：

1. 按已投入成本占估計總成本之比例衡量。已投入成本不包含未來活動相關之成本，例如原物料或預付款項。
2. 按投入工時（或人工成本）占估計總工時（或總人工成本）之比例衡量。
3. 按產出單位占合約總單位之比例衡量，例如建造公路依完工之里程衡量完工程度。

按進度收款與自客戶收到之預收款通常無法反映完成程度。

第二十一條 若勞務應於一特定期間履行，惟其履行之勞務量並不確定時，應於該特定期間內按直線基礎認列收入，但有證據顯示其他方法較能表達完成程度者不在此限。例如，某企業經營健康俱樂部，客戶每年繳交定額年費後，即可在一年期間不限次數或時間使用俱樂部所有設施。在此種情況下，企業對客戶履行之勞務量並不確定，故應按直線基礎認列收入。

當某特定工作項目遠較其他工作項目重要時，則收入應遞延至該特定工作項目完成時認列。

第二十二條 當提供勞務之交易結果無法可靠估計，而已發生之成本很有可能回收時，應僅在已認列費用之可回收範圍內認列收入。

當提供勞務之交易結果無法可靠估計，而已發生之成本並非很有可能回收時，不應認列收入，其已發生之成本應認列為費用。當交易結果可靠估計之不確

定因素已不存在時，應依第十八條之規定認列收入。

## 建造合約

### 建造合約之合併及分立

第二十三條 本公報之規定通常單獨適用於每一項建造合約。在某些情況下，為反映合約之實質，須將本公報之規定適用於單項合約中可單獨辨認之組成部分，或適用於一組合約。

第二十四條 當一項合約包含數項資產，且符合下列所有情況時，則每一資產之建造應作為單項建造合約處理：

1. 每一資產均有單獨之方案提出。
2. 每一資產均單獨議定，且承包商與客戶能接受或拒絕合約中與每一資產有關之部分。
3. 每一資產之成本及收入可予辨認。

第二十五條 當一組合約符合下列所有情況時，無論係對單一或多個客戶訂立，應作為單項建造合約處理：

1. 以單一包裹方式議定之一組合約。
2. 該組合約密切相關，致每項合約實際上為具有整體利潤率之單一計畫之一部分。
3. 該組合約同時或接續進行。

### 建造合約之合約收入及費用之認列

第二十六條 當建造合約之結果能可靠估計時（參照本公報第十八條），與該建造合約有關之合約收入及合約成本，應於報導期間結束日參照合約活動之完成程度分別認列為收入及費用（通常稱為完工百分比法，參照本公報第十九條及第二十條）。

第二十七條 當建造合約之結果無法可靠估計時，應依下列規定處理：

1. 僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內認列收入。
2. 合約成本應於發生當期認列為費用。

第二十八條 已發生之合約成本與合約之未來活動相關者，若將來很有可能回收，應認列為資產，此通常分類為在建工程。當合約成本並非很有可能回收時，應立即認列為費用。

第二十九條 當合約總成本很有可能超過合約總收入時，應立即將預期損失認列為費用。

## 不動產建造合約

第三十條 從事不動產建造之企業，若直接或透過轉包，於建造完成前與買方訂立一項合約，且符合下列條件之一時，始應適用建造合約之會計處理：

1. 買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素。
2. 買方在工程進行中，有權指定主要結構之變更。

第三十一條 企業若被要求提供勞務及建造原料，以履行其將不動產交付買方之合約義務，

且買方無權指定不動產之主要結構要素，則此一合約應作為商品之銷售。

## 估計變動

第三十二條 完工百分比法係於各會計期間按累積基礎適用於合約收入及合約成本之當期估計數。因此，合約收入或合約成本之估計變動之影響，或合約結果之估計變動之影響，係作為會計估計變動處理（見企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」）。變動後之估計數將用以決定變動當期及以後各期認列於損益之收入及費用金額。

## 利息、權利金及股利

第三十三條 企業將資產供他人使用所產生之利息、權利金及股利收入，應於符合下列所有條件時，依第三十四條之規定認列：

1. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
2. 收入金額能可靠衡量。

第三十四條 利息、權利金及股利收入，應依下列基礎認列：

1. 利息應採用有效利息法認列。
2. 權利金應依相關協議之實質，以應計基礎認列。
3. 股利應於股東收取之權利確立時認列。

第三十五條 附息之投資，若在取得前已有應計之未付利息，則後續收取之利息，應分攤至取得前與取得後之期間，僅取得後之部分認列為收入。

## 肆、揭 露

### 收入之一般性揭露

第三十六條 企業應揭露：

1. 收入認列所採用之會計政策，包括決定勞務交易完成程度所採用之方法。
2. 當期所認列每一重要類別之收入金額，例如由下列項目產生之收入：
  - (1) 商品之銷售。
  - (2) 勞務之提供。
  - (3) 利息。
  - (4) 權利金。
  - (5) 股利。
3. 由交換商品或勞務所產生之收入金額。

### 建造合約相關收入之揭露

第三十七條 企業應揭露：

1. 當期認列為收入之合約收入金額。

2. 決定當期認列合約收入所採用之方法。
3. 決定建造合約之完成程度所採用之方法。

第三十八條 已發生合約成本加計已認列利潤（或減去已認列損失）之金額，超過按工程進度請款金額之部分，應列報為資產。

按工程進度請款金額，超過已發生合約成本加計已認列利潤（或減去已認列損失）之部分，應列報為負債。

## 伍、附 則

第三十九條 本公報於中華民國一〇四年〇〇月〇〇日發布，對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。